

Audience publique du 30 juin 2008

Recours formé par Monsieur ..., ...
contre trois bulletins de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

I.

Vu la requête inscrite sous le numéro 23243 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 20 juillet 2007 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1999 et 2000 émis par le bureau d'imposition Luxembourg I de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes en date du 2 août 2006, en l'absence de décision directoriale intervenue suite à la réclamation du 27 octobre 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 décembre 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 janvier 2008 par Maître Marianne GOEBEL au nom de Monsieur ... ;

II.

Vu la requête inscrite sous le numéro 23244 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 20 juillet 2007 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001 émis par le bureau d'imposition Luxembourg I de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes en date du 11 octobre 2006, en l'absence de décision directoriale intervenue suite à la réclamation du 10 janvier 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 décembre 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 janvier 2008 par Maître Marianne GOEBEL au nom de Monsieur ... ;

I. et II.

Vu la question soulevée à l'audience publique du 19 mars 2008 par le tribunal de l'incidence des dispositions de l'article 84 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ensemble les délais accordés aux parties afin de prendre utilement position y relativement ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 26 mars 2008 par Maître Marianne GOEBEL au nom de Monsieur ... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 15 avril 2008 ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment les bulletins de l'impôt déferés ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG remplacement de Maître Marianne GOEBEL, et Madame le délégué du Gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 avril 2008 ;

Vu la rupture du délibéré prononcée en date du 5 mai 2008 ;

Vu les pièces versées ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, et Monsieur le délégué du Gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 juin 2008.

Par jugement du 19 mai 2004 (n° 17213), le tribunal administratif déclara un recours des époux ... et ... contre des bulletins de l'impôt des années 1997-2000 irrecevable pour autant qu'il était introduit par Madame ..., ainsi qu'en ce qu'il vise l'année 1997, et recevable, mais non fondé en ce qu'il entreprend, pour les années 1998, 1999 et 2000, les bulletins d'impôt en ce qu'ils ont opéré des majorations de recettes, en ce qui concerne l'importance de la taxation d'office opérée et en ce qui concerne l'imputation de frais de location à laquelle il a été procédé.

Appel fut relevé à l'encontre de ce jugement par requête déposée au greffe de la Cour le 28 juin 2004. Les appelants ... et ... conclurent à voir réformer sinon annuler les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997, 1998, 1999 et 2000 émis le 30 janvier 2003, en particulier *annuler sinon réduire la majoration relative aux frais de comptabilité, annuler sinon réduire les majorations des recettes opérées par le service de révision, annuler sinon réduire les majorations opérées sur base du paragraphe 217 LG par le prédit service de révision, déclarer déductibles les frais de loyer et de mise en état des locaux loués par le cabinet médical du Docteur ..., respectivement les frais bancaires versés par le Docteur ... en sa qualité de caution.*

Le jugement fut par ailleurs critiqué en ce qu'il a déclaré le recours irrecevable dans le chef de l'épouse

Par arrêt du 18 janvier 2005 (n° 18303C), la Cour administrative a dit l'appel d'... non fondé et a confirmé le jugement dont appel en ce qu'il a déclaré son recours irrecevable. Quant au fond la Cour administrative a réformé le jugement du 19 mai 2004 en retenant que la facture de la Fiduciaire ... du 9 février 1998 était à imputer sur l'exercice fiscal 1998 et que les frais de location et de mise en état des lieux loués pour l'exploitation du cabinet médical étaient à qualifier de dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 LIR. Avant de se prononcer sur le montant à retenir à ce titre, la Cour nomma expert Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, avec mission de se prononcer dans un rapport écrit et motivé sur le montant des sommes à considérer comme dépenses d'exploitation en rapport avec la location et la mise en état de lieux loués par le cabinet médical ... au sens de l'article 45 LIR en tenant compte le cas échéant des règles d'amortissement, des recettes obtenues par sous-location et des distractions de ces montants à opérer pour cause d'utilisation à des fins privées, ainsi qu'en tenant compte, dans la mesure de leur nécessité et de leur utilité de fait pour la cause faisant l'objet de l'expertise, des implications de prêts et cautionnements assumés par

Par un arrêt du 21 mars 2006 (n° 18303C), la Cour, par réformation partielle du jugement du 19 mai 2004, a

« - dit que les montants représentant les dépenses amorties de rénovation et de mise en état des lieux de l'exploitation professionnelle ainsi que les dépenses locatives sont déductibles à raison de

34.129,13 € pour l'exercice 1998 ;

55.875,70 € pour l'exercice 1999 ;

144.265,00 € pour l'exercice 2000 ;

- dit, en ce qui concerne les prêts et cautionnements qu'il y a lieu d'entériner les critères de calcul et d'appréciation quant à la déductibilité définie ci-dessus et renvoie le dossier à l'Administration pour y être finalisé suivant les critères retenus ».

Le 2 août 2006, le bureau d'imposition Luxembourg I de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 1999 et 2000 en précisant sous la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » « *Redressement du bénéfice de la profession libérale conformément à l'arrêt de la Cour Administrative rendu en date du 21 mars 2006* ».

Par lettre recommandée avec accusé de réception datée du 27 octobre 2006 émanant de son mandataire, Monsieur ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », une réclamation dirigée contre les deux bulletins d'imposition relatifs aux années 1999 et 2000.

En l'absence de prise de position directoriale par rapport à sa réclamation, Monsieur ... a fait introduire par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 juillet 2007 et inscrite sous le n°23243, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des deux bulletins d'impôt relatifs aux années 1999 et 2000.

Le 11 octobre 2006, le bureau d'imposition Luxembourg I de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2001.

Par lettre recommandée avec accusé de réception datée du 10 janvier 2007 émanant de son mandataire, Monsieur ... fit introduire auprès du directeur, une réclamation dirigée contre le bulletin d'impôt relatif à l'année 2001.

En l'absence de prise de position directoriale par rapport à sa réclamation, Monsieur ... a fait introduire par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 juillet 2007 et inscrite sous le n°23244 un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'impôt relatif à l'année 2000.

Dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, il y a lieu de joindre les deux recours inscrits sous les numéros de rôle respectifs 23243 et 23244 afin d'y statuer par un seul et même jugement.

1. Quant au recours n° 23243 introduit à l'encontre des bulletins d'impôt des années 1999 et 2000

1.1. Quant au recours introduit à l'encontre du bulletin d'impôt de l'année 1999

En application des dispositions combinées de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung (AO)* », le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal à l'encontre du bulletin d'impôt litigieux. Ledit recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation.

La partie demanderesse se rapporte à prudence de justice pour ce qui est de la recevabilité du mémoire en réponse déposé le 17 décembre 2007.

La requête introductive d'instance a été déposée le 20 juillet 2007. Aux termes de l'article 5 (1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le défendeur est tenu de fournir sa réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive d'instance. L'article 5 (6) de la même loi précise que ce délai est suspendu entre le 16 juillet et le 15 septembre. Il s'ensuit qu'en l'espèce, le délai pour déposer le mémoire en réponse a commencé à courir à partir du 16 septembre 2006, de sorte que le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le lundi 17 décembre 2006 a été déposé dans le délai légal de trois mois, étant donné que le 16 décembre 2006 a été un dimanche et que le délai est dans ce cas prorogé jusqu'au prochain jour ouvrable.

A l'appui de son recours Monsieur ... fait valoir que les montants à déduire au titre des prêts et cautionnements n'auraient pas été dûment pris en compte. Le bulletin d'impôt ne serait dès lors pas conforme à l'arrêt de la Cour administrative intervenu en la matière lequel aurait ordonné, par renvoi au rapport d'expertise, la déductibilité d'un montant de 4.057,87 € au titre d'un prêt auprès la BCEE et d'un montant de 611,30 € au titre d'un prêt auprès de la

BPQA. Le bénéfice imposable de Monsieur ... devrait dès lors correspondre à un montant de 69.559,06 €.

Le délégué du Gouvernement réplique que si la Cour administrative a certes renvoyé le dossier au bureau d'imposition en ce qui concerne les prêts et cautionnements suivant les critères retenus au rapport d'expertise, la déductibilité de ces sommes aurait été soumise à la condition qu'il soit démontré que Monsieur ... ait été contraint d'effectuer ces paiements en sa qualité de caution de la société. Il conclut que dans la mesure où Monsieur ... n'aurait pas levé cette incertitude en soumettant au bureau d'imposition les pièces étayant les paiements en qualité de caution de la société, le recours ne serait pas fondé.

Monsieur ... insiste qu'il aurait versé un mémoire additionnel appuyé des pièces pertinentes à la Cour administrative le 14 octobre 2005, lesquelles auraient été par conséquent communiquées à l'administration des Contributions directes. Il souligne que lui-même ne serait pas responsable des dysfonctionnements qui entraveraient la communication entre les différents services de l'administration concernée et se rapporte pour le surplus aux développements qu'il avait formulés dans le mémoire du 14 octobre 2005 déposé devant la Cour administrative. Il fait valoir que la preuve des paiements et de sa qualité de caution solidaire aurait été fournie devant la Cour administrative, de sorte que ces éléments n'auraient plus pu donner lieu à discussion par la suite.

Il est constant que Monsieur ... a versé devant la Cour administrative après le dépôt du rapport d'expert une farde de pièces censées documenter les points soulevés par l'expert. En effet il incombait à Monsieur ... de documenter d'un côté qu'il était contraint d'effectuer les paiements en sa qualité de caution et d'un autre côté de documenter les paiements effectivement effectués.

La Cour administrative a retenu ce qui suit dans son arrêt du 21 mars 2006 :

« Considérant qu'il se dégage du dossier que l'appelant avait constitué, en vue de l'exploitation de son cabinet médical, une société à responsabilité limitée déclarée en faillite le 5 mai 2000, et qui, auparavant, avait contracté différents prêts pour le financement de la mise en place du cabinet médical qui n'a toutefois pu être réalisée à ce niveau, prêts qui ont été cautionnés par l'appelant qui, de son côté, a contracté des prêts en relation avec la même exploitation professionnelle ;

Considérant qu'en son mémoire du 15 mai 2005, le délégué du Gouvernement, sans motiver autrement sa thèse, soutient que « les charges bancaires supportées par l'appelant en tant que débiteur ou en tant que caution de la société « Centre esthétique de gestion Joseph II » ne sont pas dues à son exercice de la profession médicale » ;

Considérant que la Cour ne saurait suivre cette affirmation alors qu'il est acquis en cause que la société « Centre esthétique de gestion Joseph II » n'a été créée que dans le but, non réalisable pour des raisons de droit, de l'exploitation du cabinet médical de l'appelant, les prêts contractés tant par la société que par l'appelant en nom personnel se rapportant dès lors directement à l'exploitation professionnelle de ce dernier ;

Considérant à part le soutènement non justifié quant à la prétendue absence de relation entre les prêts et l'activité professionnelle de l'appelant, le délégué du Gouvernement ne conteste pas les conclusions de l'expert, l'appelant concluant de son côté principalement à la

déductibilité fiscale totale des charges des prêts en capital et intérêts et subsidiairement à l'entérinement des conclusions de l'expert ;

Considérant qu'il y a lieu d'adopter la distinction retenue par l'expert entre d'une part les interventions et remboursements que l'appelant a été amené à faire en sa qualité de caution activée à la suite de la faillite de la société à responsabilité limitée et qui sont à considérer comme des pertes, donc entièrement déductibles et d'autre part les charges des prêts contractés par l'appelant en nom personnel qui ne constituent pas des pertes, mais au contraire, trouvent leur contrepartie dans la valeur investie, de sorte que seuls les intérêts et autres frais de financement sont déductibles finalement à ce titre ;

Considérant qu'il y a lieu, sous ces distinctions, de renvoyer le dossier à l'Administration pour y être statué suivant les critères retenus au rapport d'expertise et censés reproduits au présent arrêt, en particulier au vu des paiements étayés par des pièces et effectués au titre de prêt ou de cautionnement au cours des exercices 1998, 1999 et 2000 ».

Le dispositif précise encore :

« ... par réformation partielle du jugement dont appel...

dit, en ce qui concerne les prêts et cautionnements qu'il y a lieu d'entériner les critères de calcul et d'appréciation quant à la déductibilité définie ci-dessus et renvoie le dossier à l'Administration pour y être finalisé suivant les critères retenus ».

La Cour administrative a retenu que la société à responsabilité limitée « ... » n'a été créée que dans le but de l'exploitation du cabinet médical de Monsieur ... et que les prêts contractés tant par la société que par Monsieur ... en nom personnel se rapportent dès lors directement à l'exploitation professionnelle de celui-ci. Elle a en outre retenu que les prêts contractés par la société à responsabilité limitée ont été cautionnés par Monsieur La Cour a par ailleurs retenu qu'il y a lieu de distinguer entre, d'une part, les interventions et remboursements que Monsieur ... a été amené à faire en sa qualité de caution activée à la suite de la faillite de la société à responsabilité limitée et qui sont à considérer comme des pertes, donc entièrement déductibles, d'autre part, les charges des prêts contractés par Monsieur ... en nom personnel qui ne constituent pas des pertes, mais au contraire, trouvent leur contrepartie dans la valeur investie, de sorte que seuls les intérêts et autres frais de financement sont déductibles.

La Cour administrative a également souligné que le délégué du Gouvernement n'a pas contesté les conclusions de l'expert, à part le soutènement non justifié quant à la prétendue absence de relation entre les prêts et l'activité professionnelle.

La Cour administrative a renvoyé le dossier à l'Administration pour y être statué suivant les critères retenus au rapport d'expertise et censés reproduits dans son arrêt, en particulier *au vu des paiements étayés par des pièces* et effectués au titre de prêt ou de cautionnement au cours des exercices 1998, 1999 et 2000, de sorte qu'il y a lieu de considérer que la Cour a estimé que les pièces supplémentaires versées par Monsieur ... étayaient à suffisance les points soulevés dans le rapport d'expertise. Dans la mesure où la Cour administrative n'a pas émis de réserve au sujet des pièces versées par Monsieur ... après le rapport d'expertise, il y a lieu d'admettre qu'elle a estimé que ces pièces ont prouvé à suffisance d'un côté que celui-ci a agit en sa qualité de caution et que d'un autre côté les

payements ont été étayés par des pièces. Il s'ensuit que les affirmations actuelles du délégué du Gouvernement en ce que Monsieur ... n'aurait pas levé l'incertitude quant à sa qualité de caution, ne sauraient plus utilement être examinés par le tribunal sous peine de méconnaître l'autorité de chose décidée pour la Cour administrative.

La seule analyse à laquelle le tribunal peut se livrer actuellement est celle de la question de savoir si l'autorité administrative s'est conformée en tous points au dit arrêt¹.

a) Compte ouvert (BCEE 1300/1187-5) par Monsieur ... au nom de la société à responsabilité limitée « ... » comportant une ligne de crédit de 3.600.000

Le rapport d'expertise a précisé à ce titre ce qui suit :

« Un compte a été ouvert par le Dr ... chez la BCEE au nom de la S.à r.l. (1300/1187-5), comportant une ligne de crédit de LUF 3.600.000, et pour lequel les époux ... se sont portés cautions solidaires.

Cette ouverture de crédit en compte courant a pour objet le financement de la garantie bancaire en faveur de MM...., l'octroi d'un fonds de roulement à la S.à r.l..

A la date de la faillite de la S.à r.l., ce compte présentait un solde débiteur de LUF 3.532.44.

Sous réserve de la production des extraits bancaires par les demandeurs, les sommes suivantes pourraient venir en déduction de leurs revenus imposables :

Au titre de l'exercice 1999 :

LUF 200.000 (soit 4.957,87 EUR) si les demandeurs démontrent qu'ils ont été contraints d'effectuer ces paiements en leur qualité de caution de la S.à r.l...

Conclusion sur les contrats de prêt conclus entre la S.à r.l. et ou le Dr ... et les banques BPQA, BGL et BCEE

Ces contrats de prêt ont pour objet le financement des travaux de mise en état de l'immeuble sis au 39 bd Joseph II, le financement de l'activité de la S.à r.l. dans l'attente du développement de la clientèle du Dr ... ainsi que le financement des loyers et charges relatifs à l'immeuble sis au 39 bd Joseph II..

Par conséquent, les contrats de prêts conclus par la S.à r.l. ou par le Dr ... en son nom personnel ont tous été conclus pour les besoins de son activité professionnelle.

Contrats de prêts conclus par la S.à r.l.

Le Dr ... ne saurait demander l'imputation sur son revenu professionnel des échéances de ces prêts telles que figurant sur le tableau d'amortissement établi ab initio par la banque et sans possible rapport avec les sommes effectivement déboursées par le Dr ... en sa qualité de caution.

Enfin, la Cour a considéré que le principal tout autant que les intérêts et frais bancaires assumés par le Dr ... en sa qualité de caution viennent en déduction des revenus professionnels de ce dernier, il ne saurait être déduit des revenus professionnels du Dr ... des sommes qui :

- ont été versées par la S.à r.l.,

¹ Cf. TA 14 février 2005 (n° 18170), Pas.adm. 2006, V° Procédure contentieuse, n° 616.

- *ont été versées par le Dr ... agissant autrement qu'en sa qualité de caution solidaire, sauf à être versées postérieurement à l'ouverture de la faillite de la S.à r.l., soit du 5 mai 2000 au 31 décembre 2000,*
- *des sommes qui ont été versées au titre d'exercices autres que ceux faisant l'objet de la présente procédure.*

Il ressort de ce qui précède que les sommes suivantes pourraient être déduites des revenus professionnels du Dr ... :

Au titre de l'exercice 1999 :

4.957,87 EUR (prêt avec la BCEE) (si les demandeurs démontrent qu'ils ont été contraints d'effectuer ces paiements en leur qualité de caution de la S. à r.l.) »

L'expert a encore précisé que sous réserve de la production des extraits bancaires, un montant de 4.957,87 € pourrait venir en déduction des revenus imposables en ajoutant « *si les demandeurs démontrent qu'ils ont été contraints d'effectuer ces paiements en leur qualité de caution de la sàrl* »

Etant donné que la Cour administrative a renvoyé le dossier à l'administration pour y être statué suivant les critères retenus au rapport d'expertise, *en particulier au vu des paiements étayés par des pièces*, il y a dès lors lieu de retenir que l'administration, en ne déduisant pas un montant de 4.957,87 € des revenus professionnels de Monsieur ..., ne s'est pas conformée à l'arrêt du 21 mars 2006. Il y a lieu dès lors de dire par réformation du bulletin litigieux qu'un montant de 4.957,87 est à déduire des revenus professionnels de Monsieur ... au titre de l'année fiscale 1999.

b) Prêt N° 2 « crédit de trésorerie » du 1^{er} octobre 1999 conclu entre Monsieur ... et la Banque populaire du Quercy et de l'Agenais (BPQA) pour un montant de 350.000 €

Le rapport d'expertise a précisé à ce titre ce qui suit :

« Ce prêt a été conclu par le Dr ... agissant en son nom personnel et la BPQA pour un montant de FRF 350.000 (EUR 53.357) sur 60 mois avec prise d'effet au 01.10.1999.

S'agissant d'un prêt conclu au nom personnel du Dr ... pour des besoins professionnels, le remboursement du principal comme des intérêts pourraient venir en déduction des revenus imposables du Dr ... au titre des exercices 1998, 1999 et 2000.

A ce titre, et sous réserve de la communication par les conseils des demandeurs des relevés bancaires attestant des paiements, il ressort du tableau d'amortissement que :

Au titre de l'exercice 1999 :

13.941,30 FF ont été remboursés à la banque en 1999, se décomposant comme suit :

- *9.931,47 FF de principal,*
- *3.764,83 FF d'intérêts, et*
- *245 FF de frais d'assurance.*

...

Contrats de prêts conclus par le Dr ...

Concernant les deux prêts susmentionnés, conclus par le Dr ... en son nom et pour son compte, avec la BPQA, respectivement en date du 01.10.1999 et du 2.10.2000, le Dr ... ne

saurait demander l'imputation sur son revenu professionnel du principal desdits contrats de prêt.

En effet, il n'y a pas eu diminution de l'actif net investi, ni amputation du patrimoine de du Dr ... du fait de l'octroi, puis du remboursement du principal des prêts susmentionnés. Il est constaté, tout au plus, un flux financier, distinct d'une dépense déductible des revenus professionnels du Dr

Par conséquent, seuls les intérêts débiteurs et frais bancaires relatifs aux contrats de prêt susmentionnés sont susceptibles de venir en diminution du bénéfice imposable du Dr

Il ressort de ce qui précède que le Dr ... pourrait déduire de ses revenus professionnels, les sommes suivantes :

Au titre de l'exercice 1999 :

611,30 EUR (prêt N°2 avec la BPQA) (intérêts et frais d'assurance) »

Etant donné que la Cour administrative a renvoyé le dossier à l'administration pour y être statué suivant les critères retenus au rapport d'expertise, *en particulier au vu des paiements étayés par des pièces*, il y a dès lors lieu de retenir que l'administration, en ne déduisant pas un montant de 611,30 € des revenus professionnels de Monsieur ..., ne s'est pas conformée à l'arrêt du 21 mars 2006. Il y a lieu dès lors lieu de dire par réformation du bulletin litigieux qu'un montant de 611,30 € est à déduire des revenus professionnels de Monsieur ... au titre de l'année fiscale 1999.

1.2. Quant au recours introduit à l'encontre du bulletin de l'impôt de l'année 2000

Le délégué du Gouvernement soulève en premier lieu l'irrecevabilité du recours en réformation introduit à l'encontre du bulletin d'imposition rectifié relatif à l'année 2000 faute d'intérêt au motif que la cote d'impôt est nulle.

Monsieur ..., tout en admettant que le recours introduit à l'encontre d'un bulletin d'impôt ayant une cote d'impôt de zéro francs est en principe irrecevable, fait préciser qu'il a déféré ce bulletin au tribunal dans la mesure où le report des pertes d'un exercice sur l'autre n'aurait pas été mentionné. La perte accrue en 2000 n'aurait pas été reportée sur l'exercice 2001, de sorte qu'un recours contre le bulletin de l'impôt relatif à l'année 2001 a été introduit.

Force est de constater au tribunal que le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2000 a effectivement fixé une cote d'impôt de zéro francs.

Conformément au § 232 (1) AO « *einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist* ». De cette formulation la jurisprudence et la doctrine concluent à l'absence d'un intérêt né et actuel, donc à l'irrecevabilité d'un recours dans les cas où la cote d'impôt est fixée à zéro francs, encore que le contribuable estime avoir des critiques à l'égard de tel ou tel motif de la décision, alors que seul le dispositif du bulletin aurait force contraignante, le contribuable restant par ailleurs recevable à opposer ses moyens spécialement quant au montant de ces pertes à l'occasion du premier bulletin fixant une cote d'impôt positive dans laquelle le montant de la perte reportée aurait un impact direct sur la dette fiscale².

² CA 29 janvier 2004, n° 16859C, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 408.p.446, n° 354

Il en résulte que, pouvant opposer les moyens produits à l'encontre du bulletin d'impôt ultérieur fixant une cote d'impôt positive, ce qu'il a d'ailleurs fait et n'encourant donc point de forclusion à ce sujet, Monsieur ... n'a donc pas intérêt à critiquer le bulletin d'impôt relatif à l'année 2000, de sorte que son recours doit être déclaré irrecevable.

2. Quant au recours n° 23244 introduit à l'encontre du bulletin d'impôt de l'année 2001

En application des dispositions combinées de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung (AO)* », le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal à l'encontre du bulletin d'impôt litigieux. Ledit recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation.

La partie demanderesse se rapporte à prudence de justice pour ce qui est de la recevabilité du mémoire en réponse déposé le 17 décembre 2007.

La requête introductive d'instance a été déposée le 20 juillet 2007. Aux termes de l'article 5 (1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le défendeur est tenu de fournir sa réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive d'instance. L'article 5 (6) de la même loi précise que ce délai est suspendu entre le 16 juillet et le 15 septembre. Il s'ensuit qu'en l'espèce, le délai pour déposer le mémoire en réponse a commencé à courir à partir du 16 septembre 2006, de sorte que le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le lundi 17 décembre 2006 a été déposé dans le délai légal de trois mois, étant donné que le 16 décembre 2006 a été un dimanche et que le délai est dans ce cas prorogé jusqu'au prochain jour ouvrable.

A l'appui de son recours, Monsieur ... fait valoir que dans la détermination de la perte accrue en 2000, le bureau n'aurait pas tenu compte du caractère déductible des montants se rapportant aux prêts et cautionnements qu'il aurait souscrits pour l'année 2000. Il estime que conformément au rapport d'expertise, un montant de 12.742,35 € devrait être déduit. Il ajoute qu'en application des articles 109, alinéa 1^{er} n° 4 et 114 LIR, le report de perte serait possible dans le cas des professions libérales et la perte reportée serait dès lors déductible au titre de dépense spéciale, de sorte que le bulletin d'impôt pour l'année 2001 aurait dû prendre en considération le report de la perte accrue en 2000.

Le délégué du Gouvernement répond que pour peu que Monsieur ... ait eu à l'époque où la perte est survenue une comptabilité régulière, la perte serait sans doute reportable. Encore faudrait-il savoir ce qu'il en resterait des exercices précédents qui seraient encore en suspens.

Dans la mesure où la Cour administrative a d'ores et déjà retenu dans son arrêt du 21 mars 2006, pour l'année 2000, le principe de la déductibilité des frais relatifs aux prêts et cautionnements tel que dégagé sous le point 1.1.ci-avant, il y a lieu d'analyser si l'autorité administrative s'est conformée en tous points au dit arrêt.

a) Contrats avec la BGL

A ce titre le rapport d'expertise précise ce qui suit :

« Le Dr ... a ouvert les deux comptes suivants auprès de la BGL :

- a) le compte n° 30.764077.42 « compte professionnel du Dr ... » qui comportait une ligne de crédit de LUF 500.000 ;*
- b) le compte n° 30-764077-47-1 « compte ouvert au nom de la S.à r.l. » qui ne comportait pas de ligne de crédit et dont le Dr ... était caution solidaire.*

A la date du 25 mai 2000, peu après l'ouverture de la faillite de la S.à r.l., il ressort d'un courrier de la BGL que

- le compte sous a) présentait un solde débiteur de LUF 1.446.179,*
- le compte sous b) présentait un solde débiteur de LUF 3.554.216.*

Suite à l'ouverture de la faillite de la s.à r.l., il s'avère que le Dr ... a payé à la BGL un montant global de LUE 120.000 (EUR 2.974,72) au cours de l'année 2000 afin de combler les débits de comptes sous a) et b).

Sous réserve des justificatifs des versements effectués par le Dr ... à la BGL, et des documents relatifs à l'ouverture des comptes sous a) et b), le montant global susmentionné de EUR 2.974,72 pourrait venir en déduction des revenus imposables du Dr ... au titre de l'exercice 2000 »

Etant donné que la Cour administrative a renvoyé le dossier à l'administration pour y être statué suivant les critères retenus au rapport d'expertise, *en particulier au vu des paiements étayés par des pièces*, il y a dès lors lieu de retenir que l'administration en ne prenant pas en considération au titre de l'année d'imposition 2000 un montant de 2.947, 72 € ne s'est pas conformée à l'arrêt du 21 mars 2006. Il y a lieu dès lors lieu de dire par réformation du bulletin litigieux qu'un montant de 2.947,72 € est à considérer comme perte antérieure reportée au titre de l'année 2001.

b) Compte ouvert (BCEE 1300/1187-5) par Monsieur ... au nom de la société à responsabilité limitée « ... » comportant une ligne de crédit de 3.600.000

En ce qui concerne l'exposé des faits, il y a lieu de se référer aux constatations de l'expert telles que relatées ci-dessous sous le point 1.1.a) qui sont identiques pour l'année 2000. En ce qui concerne plus précisément les montants, l'expert a précisé ce qui suit :

« Au titre de l'exercice 2000 :

LUF 200.000 (soit 4.957,87 EUR) si les demandeurs démontrent qu'ils ont été contraints d'effectuer ces paiements en leur caution de la S.à r.l. ; en cas contraire, LUF 100.000 correspondant aux sommes versées à la BCEE après ouverture de la faillite de la S.à r.l. »

Etant donné que la Cour administrative a renvoyé le dossier à l'administration pour y être statué suivant les critères retenus au rapport d'expertise, *en particulier au vu des paiements étayés par des pièces*, il y a dès lors lieu de retenir que l'administration en ne prenant pas en considération au titre de l'année d'imposition 2000 un montant de 4.957,87 € ne s'est pas conformée à l'arrêt du 21 mars 2006. Il y a lieu dès lors lieu de dire par réformation du bulletin litigieux qu'un montant de 4.957,87 € est à considérer comme perte antérieure reportée au titre de l'année 2001.

c) Prêt N° 2 « crédit de trésorerie » du 1^{er} octobre 1999 conclu entre Monsieur ... et la Banque ... pour un montant de 350.000 €

En ce qui concerne l'exposé des faits, il y a lieu de se référer aux constatations de l'expert telles que relatées ci-dessous sous le point 1.1.b) et qui sont identiques pour l'année 2000. En ce qui concerne plus précisément les montants, l'expert a précisé ce qui suit :

« Au titre de l'exercice 2000 :

83.647,80 FF ont été remboursés à la banque, se décomposant comme suit :

- 61.985,84 FF

- 20.281,96 FF

- 1.470 FF de frais d'assurance ».

L'expert ajoute finalement que Monsieur ... pourrait déduire de ses revenus professionnels le montant de 3.316,06 € au titre d'intérêts et de frais d'assurance.

Etant donné que la Cour administrative a renvoyé le dossier à l'administration pour y être statué suivant les critères retenus au rapport d'expertise, *en particulier au vu des paiements étayés par des pièces*, il y a dès lors lieu de retenir que l'administration en ne prenant pas en considération au titre de l'année d'imposition 2000 un montant de 3.316,06 € ne s'est pas conformée à l'arrêt du 21 mars 2006. Il y a lieu dès lors de dire par réformation du bulletin litigieux qu'un montant de 3.316,06 € est à considérer comme perte antérieure reportée au titre de l'année 2001.

d) Prêt N° 3 du 2 octobre 2000 conclu entre les époux ...-... et la Banque ... pour un montant de 700.000 €

A ce titre l'expert précise ce qui suit :

« Ce prêt a été conclu entre la ... et les époux ... pour un montant de 700.000 F (EUR 106.714,31), remboursable sur 120 mois, 1^{ière} échéance étant fixée au 01.11.2000, la dernière au 01.10.2000.

Seuls deux paiements ont été effectués au titre de l'exercice 2000 et pourraient venir en déduction des revenus imposables des demandeurs sous réserve de la communication des extraits bancaires relatifs à ces paiements.

Le montant total de ces deux paiements s'élève à 17.475, 86 FF et se décompose comme suit :

- 7.678, 05 FF de principal,

- 9.307, 81 FF d'intérêts, et

- 490 FF de frais d'assurance. »

L'expert ajoute finalement que Monsieur ... pourrait déduire de ses revenus professionnels le montant de 1.493,70 € au titre d'intérêts et de frais d'assurance.

Etant donné que la Cour administrative a renvoyé le dossier à l'administration pour y être statué suivant les critères retenus au rapport d'expertise, *en particulier au vu des paiements étayés par des pièces*, il y a dès lors lieu de retenir que l'administration en ne prenant pas en considération au titre de l'année d'imposition 2000 un montant de 1.493,70 € ne s'est pas conformée à l'arrêt du 21 mars 2006. Il y a lieu dès lors de dire par

réformation du bulletin litigieux qu'un montant de 1.493,70 € est à considérer comme perte antérieure reportée au titre de l'année 2001.

Enfin il y a encore lieu de trancher la question des majorations effectuées au titre de l'année d'imposition 2001, question qui n'a pas été tranchée par la Cour administrative étant donné que le litige soumis à la Cour ne concernait que les années d'imposition 1998, 1999 et 2000.

Monsieur ... conteste globalement les majorations effectuées par le bureau d'imposition excepté le caractère non déductible de la contribution dépendance. Il fait valoir plus particulièrement que le montant de 329.868 LUF indiqué à titre de frais divers de voiture se rapporterait à des frais de leasing d'un véhicule professionnel et devrait dès lors être accueilli au titre des dépenses déductibles de son revenu professionnel. Il se rapporte à ce sujet plus particulièrement à une pièce additionnelle versée.

Le délégué du Gouvernement fait valoir que le fait de se retrancher derrière sa déclaration serait simpliste et souligne que le demandeur n'aurait même pas jugé nécessaire de documenter le caractère professionnel des substantiels frais de voiture.

L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants :

« Ad bénéfice de la profession libérale : le montant total du salaire net de l'assistante s'élève à 395495 au lieu de 447827, l'impôt sur salaire s'élève à 0 au lieu de 1108, les charges sociales du cabinet s'élèvent à 106356 au lieu de 120133, mise en compte de la cotisation allouée à la Chambre des Employés au montant de 820. Les frais de voiture au montant de 334109 sont remplacés par le minimum forfaitaire pour frais de déplacement au montant de 15600.

Ad cotisations sociales : la contribution dépendance au montant de 1740 n'est pas déductible à titre de dépense spéciale ».

En ce qui concerne le salaire versé à l'assistante de Monsieur ..., il résulte du dossier fiscal et des fiches de salaire, pour les mois de janvier à décembre 2001 relatifs au salaire versé à l'assistante, produites par Monsieur ... dans le cadre de son imposition pour l'année 2001, que le salaire total pour l'année 2001 se chiffre à un montant de 395.495 LUF et non pas à un montant de 447.827 LUF, de sorte qu'à défaut de toute autre précision apportée à ce titre par le demandeur, sa contestation est dénuée de tout fondement.

En ce qui concerne la non prise en compte de l'impôt sur salaire de 1.108 LUF au titre de frais de personnel, force est de constater que le dossier fiscal et les pièces y annexées, ne permettent pas de dégager la justification du montant indiqué par Monsieur Etant donné qu'en application de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, il y a dès lors lieu de retenir que cette preuve n'a pas été rapportée en l'espèce, de sorte qu'à défaut de toute autre précision apportée à ce titre par le demandeur, sa contestation est dénuée de fondement.

En ce qui concerne les charges sociales du cabinet médical, il résulte du dossier fiscal et des décomptes du Centre commun de la sécurité sociale relatifs à l'année 2001 versés par Monsieur ... dans le cadre de son imposition, que les charges sociales s'élèvent à un montant

total de 106.356 LUF pour l'année 2001 et non pas à un montant de 120.133 LUF tel qu'indiqué par le demandeur, de sorte qu'à défaut de toute autre précision apportée à ce titre par le demandeur, sa contestation est dénuée de tout fondement.

Enfin en ce qui concerne la non prise en compte des frais de leasing d'une voiture d'un montant de 329.868 LUF force est de constater que le dossier fiscal et les pièces y annexées ne permettent pas de dégager la justification du montant tel qu'indiqué par Monsieur ... dans sa déclaration d'impôt. La pièce supplémentaire versée en cours de procédure contentieuse renseigne la conclusion d'un contrat de location conclu pour la durée de 2 ans entre Monsieur ... et la société Mercedes-Benz portant sur une Mercedes-Benz CLK200 et une prime d'assurance de 4159 LUF. Cette pièce ne renseigne ni le montant indiqué par Monsieur ..., ni le caractère professionnel des frais de voiture. Etant donné que la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, il y a dès lors lieu de retenir que cette preuve n'a pas été rapportée en l'espèce, de sorte qu'à défaut de toute autre précision apportée à ce titre par le demandeur, sa contestation est dénuée de tout fondement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

prononce la jonction des recours inscrits sous les numéros du rôle respectifs 23243 et 23244 ;

déclare irrecevable le recours en réformation en tant que dirigé contre le bulletin d'impôt de l'année 2000 ;

déclare les recours en réformation recevable en tant que dirigé contre les bulletins de l'impôt des années 1999 et 2001 ;

par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 émis le 2 août 2006 dit qu'un montant total de 5.569,17 € (4.957,87 + 611,30) est à porter en déduction des revenus professionnels de Monsieur ... ;

par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001 émis le 11 octobre 2006 dit qu'un montant total de 12.742,35 € (2.974,72 + 4.957,87 + 3.316,06 + 1.493,70) est à considérer au titre de perte antérieure reportée ;

dit les recours en réformation non fondés pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de se prononcer sur les recours subsidiaires en annulation ;

renvoie les dossier relatifs aux bulletins de l'impôt sur les années 1999 à 2001 au directeur de l'Administration des Contributions aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

condamne l'Etat aux frais .

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 30 juin 2008 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Catherine Thomé, premier juge,
Marc Sünner, juge,

en présence de Arny Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert